

WPROWADZENIE

U schyłku minionego stulecia rozpoczęły się ważne procesy gospodarcze, polegające przede wszystkim na przyśpieszonym rozwoju rynków kapitałowych, zwiększaniu liczby i rozszerzaniu działalności korporacji wielonarodowych, prywatyzacji wielu firm w krajach zachodnich, transformacji gospodarki centralnie planowanej do gospodarki rynkowej w krajach postkomunistycznych. Obserwuje się przyśpieszenie i ułatwienie przepływu osób, kapitału i informacji między państwami i kontynentami.

Trwa globalizacja gospodarki. Jednostki gospodarcze działają więc w coraz bardziej dynamicznym i konkurencyjnym otoczeniu, rośnie zatem ryzyko ich działalności.

Wraz z wymienionymi procesami następują zmiany w zakresie rachunkowości jako systemie identyfikacji i pomiaru zdarzeń gospodarczych w jednostkach gospodarczych oraz informowania o skutkach tych zdarzeń. Zmiany te dotyczą zarówno rachunkowości finansowej, jak i rachunkowości zarządczej.

W zakresie rachunkowości finansowej nasilają się dążenia do harmonizacji zasad rachunkowości w skali światowej i w ramach Unii Europejskiej (UE). Ich celem jest ujednoczenie treści i formy sprawozdań finansowych sporządzonych przez przedsiębiorstwa z różnych krajów, tak aby dostarczały przejrzystych i porównywalnych informacji finansowych o działalności jednostek gospodarczych w różnych częściach świata.

Uwzględniając procesy internalizacji rynków finansowych i rozwój ponadnarodowych korporacji Międzynarodowy Komitet Standardów Rachunkowości (IASB) z siedzibą w Londynie, zmierzający do odegrania głównej roli w harmonizacji rachunkowości na świecie w nowym tysiącleciu, zmienił swoją strategię i strukturę, a nawet zmodyfikował swoją nazwę na Międzynarodową Radę Standardów Rachunkowości (IASB – International Accounting Standards Board).

Wysiłki tej organizacji zmierzają do:

- opracowania jednolitego zbioru wysokiej jakości globalnych standardów rachunkowości finansowej,
- promowania zastosowania i ścisłego przestrzegania tych standardów,

– doprowadzenia do zbieżności narodowych standardów rachunkowości z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (MSR), zapewniając wysoki poziom przyjętych rozwiązań.

Dokonujące się zmiany w gospodarce rynkowej oraz dążenia IASB mają wpływ również na strategię Komisji Unii Europejskiej dotyczącą dyrektyw w dziedzinie rachunkowości. Zgodnie z tą strategią wszystkie spółki kapitałowe z krajów UE notowane na giełdach kapitałowych są zobowiązane zastosować od 2005 r. MSR w odniesieniu do skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Celem strategicznym UE jest ponadto modernizacja dyrektyw dotyczących rachunkowości oraz wzmocnienie reżimu egzekwowania stosowania ujednoliconych standardów rachunkowości przez przedsiębiorstwa w krajach członkowskich.

Trwająca ponad 10 lat transformacja ustrojowa w naszym kraju, wdrażanie mechanizmów gospodarki rynkowej (przede wszystkim powstanie rynku kapitałowego i pieniężnego), a także starania władz o przyjęcie Polski do UE są przyczynami włączenia się naszego kraju do procesu harmonizacji rachunkowości w świecie. Przejawem tego jest modernizacja polskiego prawa bilansowego dokonana w znowelizowanej dnia 09.11.2000 r. *Ustawie o rachunkowości* z 29.09.1994 r. Przyjęte rozwiązania w znowelizowanej ustawie wykraczają poza obecnie obowiązujące dyrektywy Unii, uwzględniając postanowienia MSR stosowane w praktyce międzynarodowej.

Wejście gospodarki rynkowej w kolejną fazę rozwoju, tj. fazę globalnej gospodarki rynkowej, diametralnie wpłynęło na zmianę warunków funkcjonowania współczesnych przedsiębiorstw oraz stosowane przez nie narzędzia rachunkowości zarządczej. Przedsiębiorstwa już od kilkunastu lat dokonują radykalnych reorientacji w różnych obszarach swojego działania, np. w zakresie: innowacyjności (nowe technologie), wielkości (fuzje), jakości (Total Quality Management – TQM), zarządzania (formułowanie i realizacja strategii), organizacji (struktury sieciowe), celu działania (maksymalizacja wartości dla akcjonariuszy, przetrwanie w długim czasie).

W konsekwencji dokonywanych zmian nastąpiła reorientacja filozofii zarządzania – z filozofii producenta na filozofię klienta – oraz wystąpił silny wzrost zapotrzebowania na informację, metody i techniki dla procesów zarządzania strategicznego. Z tych powodów wiek XXI jest określany jako wiek informacji albo wiek wiedzy, a więc inaczej niż wiek XX, tj. wiek produkcji. Proces reorientowania się przedsiębiorstw najsilniej zaznacza się w firmach o zasięgu światowym, ale również szybko jest realizowany w mniejszych przedsiębiorstwach krajów wysoko rozwiniętych. W ostatnich latach przedsiębiorstwa polskie (duże i małe) w coraz większym stopniu dokonują reorientacji w różnych obszarach działania z uwagi na włączenie naszej gospodarki do światowego systemu gospodarczego.

Reorientacja procesów zarządzania, z zarządzania krótkookresowego na zarządzanie strategiczne, wywołała zmiany w systemie informacyjnym przedsiębiorstw, w tym w systemie rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów. W rachunkowości zarządczej zaczął się rozwijać nowy obszar, określany jako strategiczna rachunkowość zarządcza, oparty na nowych systemach rachunku kosztów, jak: rachunek kosztów celu, rachunek redukcji kosztów, rachunek kosztów działań, oraz metodach typu analiza łańcucha wartości, zrównoważona karta dokonań itd.

Celem niniejszej publikacji jest przedstawienie kilku wybranych, aktualnych zagadnień rachunkowości, ważnych z punktu widzenia prawa, praktyki i nauki rachunkowości w Polsce i na świecie. Problemy stanowiące przedmiot badań w poszczególnych artykułach zawarto w dwóch częściach dotyczących dwóch podstawowych obszarów rachunkowości: rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.

Część pierwsza obejmuje pięć opracowań podejmujących bardzo ważne tematy dla aktualnego stanu oraz przyszłego rozwoju regulacji prawnych i praktyki rachunkowości finansowej w kraju i na świecie.

Pierwszy artykuł tej części, pt. *Polskie prawo bilansowe w świetle regulacji międzynarodowych*, dotyczy porównania przepisów polskiej *Ustawy o rachunkowości* z dn. 29.09.1994 r. – w jej kształcie sprzed i po obszernej nowelizacji z dn. 9.11.2000 r. – z regulacjami *IV dyrektywy Unii Europejskiej* na tle rozwiązań przyjętych w MSR. Głównym przedmiotem porównania są uregulowania dotyczące podstawowych, zwanych też nadrzędnymi, zasad rachunkowości finansowej, zagadnienia związane z treścią i formą sprawozdań finansowych oraz szczegółowe zasady wyceny składników aktywów i pasywów, a także reguły ustalania wyniku finansowego.

Opracowanie pt. *Zasady księgowego rozliczania powiązań kapitałowych w rachunkowości polskiej i Międzynarodowych Standardach Rachunkowości* odnosi się do złożonej i niezwykle ważnej problematyki zasad i metod odwzorowania przez system rachunkowości powiązań kapitałowych jednostek gospodarczych. Autor artykułu poddaje szczegółowej analizie uregulowania znowelizowanej *Ustawy o rachunkowości* odnoszące się do konsolidacji sprawozdań finansowych grup kapitałowych oraz omawia zagadnienia księgowego rozliczania prawnych połączeń jednostek gospodarczych, które reguluje w polskim prawie bilansowym po raz pierwszy w jego historii całkiem nowy rozdział znowelizowanej (09.11.2000 r.) *Ustawy o rachunkowości* – 4a: *Łączenie się spółek*. Znowelizowane przepisy w zakresie konsolidacji są porównane z obowiązującymi w Polsce do końca 2001 r. rozwiązaniami określonymi w *Ustawie o rachunkowości*, aktach szczegółowych i szczególnych. Uwaga autora jest skupiona na rozliczaniu i wykazywaniu powiązań kapitałowych w podstawowych częściach sprawozdania finansowego, tj. bilansie

oraz rachunku zysków i strat. Całość rozważań jest odniesiona do rozwiązań omawianych zagadnień zastosowanych w MSR.

Przedmiotem następnego artykułu części pierwszej niniejszej publikacji są uregulowania w polskim prawie bilansowym dotyczące tworzenia rezerw i ich wykazywania w sprawozdaniu finansowym. Autorka uwzględniła przepisy *Ustawy o rachunkowości* obowiązujące do końca 2001 r., a także regulacje znowelizowanej ustawy wchodzące w życie z dniem 1 stycznia 2002 r. Punktem wyjścia do szczegółowych analiz jest klasyfikacja rezerw według różnych kryteriów. Autorka wskazała na zmianę podejścia do rezerw w znowelizowanym polskim prawie bilansowym, które nawiązuje do rozwiązań w MSR. Zaproponowała ponadto wyraźne rozgraniczanie rezerw jako prawdopodobnych zobowiązań od rozliczeń międzyokresowych biernych.

Artykuł zatytułowany *Podmiot sprawozdawczości finansowej według kluczowych ram konceptualnych rachunkowości rządowej* przedstawia sposób ujęcia podmiotu odwzorowywanego za pomocą systemów rachunkowości, zwanego podmiotem sprawozdawczym, w trzech strukturach konceptualnych rachunkowości rządowej, tj. w ramach konceptualnych regulacji rachunkowości finansowej w Nowej Zelandii, ramach konceptualnych regulacji rachunkowości sektora federalnego w Stanach Zjednoczonych oraz Międzynarodowych Standardach Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP). Poddane analizie dokumenty – z punktu widzenia sposobu konstytuowania podmiotu sprawozdawczego – stanowią niezwykle ważne opracowania dla rozwoju rachunkowości sektora rządowego. Dokonana przez autora analiza potwierdza hipotezę sformułowaną we wprowadzeniu artykułu, iż „podmiotem sprawozdawczym jest organizacja będąca w stanie odwzorować finansowy aspekt zarówno swoich fundamentalnych stanów i strumieni, jak i swoich funkcji i zamiarów”.

Autorka artykułu pt. *Znaczenie systemu rachunkowości dla stabilnego rozwoju przedsiębiorstwa* podejmuje próbę określenia czynników warunkujących stabilny rozwój przedsiębiorstwa, nawiązując do teorii krótko- i długookresowej równowagi organizacji gospodarczej. Do uwarunkowań rozwoju przedsiębiorstwa zalicza czynniki makroekonomiczne, rynkowe oraz związane z danym przedsiębiorstwem (wewnętrzne). Następnie dąży do wskazania możliwości oddziaływania systemu rachunkowości na rozwój przedsiębiorstwa. Możliwości te wynikają z zastosowania określonych regulacji prawa bilansowego i ich relacji z zasadami prawa podatkowego, a także wypływają z implementacji określonych koncepcji, metod i narzędzi rachunkowości zarządczej.

Część publikacji dotycząca rachunkowości zarządczej zawiera sześć artykułów.

Geneza, definicje i kierunki badawcze w obszarze strategicznej rachunkowości zarządczej są przedmiotem artykułu pt. *Proces kształtowania się strategicznej rachunkowości zarządczej*.

Charakterystyka i klasyfikacja nowych technologii w relacji do poziomu i struktury kosztów nowoczesnych przedsiębiorstw oraz przychodów zostały szeroko przedstawione w artykule zatytułowanym *Nowe technologie i ich wpływ na strukturę kosztów i przychodów współczesnych przedsiębiorstw*. Wszystkie klasy nowych technologii, jak: technologie produkcji, technologie informacji i komunikowania, technologie integrowania systemów wytwarzania (KANBAN, Lean-Production), omówiono w powiązaniu z systemami rachunku kosztów oraz objaśniono ich wpływ na poziom i strukturę:

- a) kosztów według rodzaju,
- b) kosztów według ich zachowania się względem zmian w skali produkcji (koszty stałe, koszty zmienne),
- c) kosztów sprzedaży i marketingu.

W warunkach stosowania nowych technologii wytwarzania, ze względu na ich wysoką wydajność i wariantowość produktów, niezbędne jest tworzenie rozwiniętych struktur przychodów ze sprzedaży, zgodnych ze strukturami kosztów wytwarzanych produktów, co umożliwiłoby prawidłową i szybką ocenę rentowności produktów, rynków, klientów lub kanałów dystrybucji.

W artykule *Rola budżetowania operacyjnego w „erze” informacji* zostały przedstawione, oprócz krytyki tradycyjnego rocznego budżetowania operacyjno-finansowego, wyniki badań empirycznych prowadzonych w ramach programu Beyond Budgeting Round Table, których celem było poznanie narzędzi zarządzania stosowanych we współczesnych firmach. W artykule tym objaśniono:

- nowe zasady i reguły zarządzania,
- modele zarządzania bez stosowania budżetów w skandynawskich firmach światowych: Volvo Cars i Svenska Handelsbanken,
- relację: roczny budżet operacyjny a tworzenie wartości.

W artykule *Rachunek kosztów w procesie doskonalenia produktów* zostały zasygnalizowane zagadnienia z obszaru rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej strategicznej, jak: jakość produktów, analiza łańcucha wartości, zrównoważona karta dokonań.

Niezwykle istotne zagadnienia cen transferowych dla efektywności zarządzania złożonymi organizacjami, zarządzanymi w sposób zdecentralizowany omówiono w artykule *Metody ustalania cen transferowych w przedsiębiorstwach dywizjonalizowanych*. W artykule tym zostały przedstawione determinanty wyboru metody ustalania cen transferowych, jak: ceny transferowe oparte na cenach rynkowych, ceny transferowe oparte na kosztach, system podwójnych cen transferowych, ceny transferowe negocjowane. Ponadto odniesiono się do problemu roli kierownictwa naczelnego w wielkich firmach w systemie cen transferowych.

Artykuł *Tworzenie systemu rachunku kosztów na potrzeby zarządzania średnią firmą* jest oparty na badaniach empirycznych przeprowadzonych

w średnich rozmiarów polskiej firmie z branży odzieżowej (studium przypadku). W artykule tym oprócz charakterystyki firmy i jej warunków działania zostały przedstawione etapy projektowania systemu rachunku kosztów i wyników w „Pawo” Producent Odzieży Męskiej, problemy związane z wyborem systemu przetwarzania danych umożliwiającego wdrażanie nowego systemu rachunku kosztów oraz kolejne kroki realizowane w etapie wdrażania wymienionego projektu i rozwiązywane problemy, w tym w odniesieniu do czynnika ludzkiego.

Opracowania zamieszczone w niniejszej publikacji są efektem badań własnych pracowników Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego, zaangażowanych również w pracach nad modernizacją polskiego prawa bilansowego i pracach projektowych zmierzających do kształtowania nowych i nowoczesnych systemów rachunkowości zarządczej dla konkretnych polskich przedsiębiorstw.

Irena Sobańska, Anna Szychta

Łódź, lipiec 2001 r.